NULIDADE DA INCLUSÃO DO SÓCIO DA PESSOA JURÍDICA NA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA COMO CORRESPONSÁVEL

Cléverson Chevel dos S. Faro*

RESUMO: Este trabalho examina a nulidade da inclusão do sócio da pessoa jurídica na Certidão da Dívida Ativa como corresponsável, sem que se tenha intimado o interessado para apresentar defesa em processo administrativo.

PALAVRA-CHAVE: Nulidade. Sócio corresponsável. CDA.

1. *LEADING CASE*. DECISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA QUE REVELA UMA NOVA INTERPRETAÇÃO DO DIREITO.

Examinando a questão atinente à legitimidade passiva *ad causam* no âmbito da execução fiscal, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em julgamento realizado em 01/04/2009, submetido ao rito da Lei dos Recursos Repetitivos (Lei n° 11.678/2008), em meio ao REsp n° 1104900, REsp n° 1102552 e REsp n° 1103050, assentou posicionamento que se revela em verdadeiro *leading case*.

Para melhor compreensão é imperioso que se transcreva a ementa que deu corpo ao acórdão, *verbis*:

> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE

* Bacharel em Direito pela Universidade Tiradentes, Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Sergipe, Pós-Graduado em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes-RJ, Pós-Graduado em Direito Processual Civil pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/SE.

> PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. **A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". 2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras. 3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento**. 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ. *(Destaque nosso)*

O ponto que merece a nossa atenção diz respeito à responsabilidade pessoal do sócio da empresa em face da automática inclusão de seu nome na Certidão da Dívida Ativa (CDA).

Diante da decisão assentada pelo STJ, e considerando a necessidade de dilação probatória a fim de examinar a responsabilidade do sócio, a exceção de pré-executividade deixou de ser instrumento hábil a ofuscar a execução fiscal, desde quando o nome do sócio esteja consignado na CDA.

Como se observa, à unanimidade a 1ª Seção do STJ decidiu que os sócios, cujos nomes estejam consignados na CDA, atrairão para si o ônus

de provar que não agiram com excesso de poderes ou infração de contrato social ou estatuto.

Embora a doutrina tenha se manifestado de forma arredia em relação ao pensamento do Superior Tribunal de Justiça, nada há de anormal, pois que o ato administrativo goza de presunção de legitimidade. Nesse sentido o escólio de Celso Antônio Bandeira de Mello dá os contornos deste atributo, assim dizendo:

> *Presunção de legitimidade* – é a qualidade, que reveste tais atos, de se presumirem verdadeiros e conformes ao Direito, até prova em contrário. Isto é: milita em favor deles uma presunção *juris tantum* de legitimidade.[1]

Ocorre, todavia, que esta "presunção de legitimidade" não é apta a soterrar o princípio do *devido processo legal*, sendo este o contraponto que merece ser cotejado com a inclusão do sócio na Certidão da Dívida Ativa.

2. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E INSCRIÇÃO NA DÍVIDA ATIVA. CAMINHO PERCORRIDO PARA SE CHEGAR À CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA.

Partindo do lançamento tributário, passando pela inscrição da Dívida Ativa, e culminando com a expedição da Certidão da Dívida Ativa, há um verdadeiro *"procedimento administrativo"*, que nos leva a realizar ponderações tendentes a confirmar esta conclusão.

O lançamento tributário, nas modalidades estatuídas nos art. 147 e seguintes do Código Tributário Nacional, guarda peculiaridades que tocam o sujeito passivo que realizou o fato imponível, o fato gerador do tributo.

No momento em que o sujeito passivo incide no fato gerador do tributo, abre-se a via para o lançamento de ofício, por declaração ou por homologação, dando lugar à obrigação tributária.

Nada de novidade, desde que o tributo tenha sido lançado em face do sujeito passivo da obrigação tributária, ou mesmo em relação ao terceiro que se afigure ao sujeito passivo por substituição tributária, por estar vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação (art. 128 do CTN).

Questão que deve ser debatida diz respeito à responsabilidade de terceiro **que não esteja vinculado ao fato gerador do tributo.** Nesse sentido, os arts. 129 *usque* 138 do CTN traçam os contornos da "responsabilidade

dos sucessores", da "responsabilidade de terceiros", e da "responsabilidade por infração".

Notadamente se pretende esclarecer as questões atinentes à **responsabilidade do sócio,** no âmbito do Código Tributário Nacional, sendo oportuno aventar que nenhum outro diploma legal, sem *status* de Lei Complementar, pode regular a matéria.

Abre-se um parêntese para advertir que *"responsabilidade tributária"* é matéria adstrita à Lei Complementar, não podendo ser regulada por Lei Ordinária. Destarte, o STF, através da Súmula Vinculante n° 8, afirmou ser inconstitucional as leis ordinárias lá referidas, por ofensa ao art. 146, inciso III da *Lex Mater*, tendo em vista que a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários são matérias reservadas a lei complementar.

Vale dizer, responsabilidade tributária, tema afeto à obrigação tributária, somente pode ser regulado por lei complementar. De efeito, em se tratando de responsabilidade tributária, tudo que não esteja em sintonia com o Código Tributário Nacional é ofensivo à Constituição Federal.

Fecha-se o parêntese.

Superado este ponto, e voltando-se para o CTN, lá se avista que o sócio da empresa é pessoalmente responsável pela obrigação tributária nas seguintes hipóteses:

- Quando o sócio de empresa extinta der continuidade à atividade sob firma individual ou outra razão social (art. 132, § único);
- No caso de liquidação de sociedade de pessoas, em relação aos atos em que o sócio tenha intervindo ou por suas omissões (art. 134, inciso VII);
- Em relação aos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto (art. 135, incisos I e III, c/c art. 134, inciso VII);
- Quanto às infrações que decorram de dolo específico (art. 137, inciso III, alínea "a" e "c", c/c art. 134, inciso VII);

Destarte, a condição de sócio somente leva à responsabilidade tributária quando estiver presente alguma das hipóteses acima delineada, à exclusão de qualquer outra.

Portanto, as circunstâncias que conduzem à responsabilidade do sócio

devem ser aferidas pela administração, em procedimento próprio, a fim de se constatar a incidência de algumas das hipóteses que determine a responsabilidade tributária do sócio.

Pois bem. Outra fase importante que mereceu nossa atenção, agora para constituição do título extrajudicial, que viabiliza a execução fiscal, reside na inscrição na Dívida Ativa da União.

A esse respeito a Lei n° 6.830/80 estabelece, no § 3º do seu art. 2º, que a inscrição "*se constitui no ato de controle administrativo da legalidade*". O texto legal mereceu o comentário de Alberto Xavier, *verbis*:

> O *controle de legalidade* do lançamento, efetuado pelo ato de inscrição da dívida, não tem natureza de uma revisão do lançamento, por iniciativa da autoridade administrativa, ainda que por órgão distinto do competente para o lançamento, não representando, pois, o reexercício do poder de lançar. [2]

Noutras palavras, a inscrição na Dívida Ativa inaugura uma nova fase, em que se reexaminará a legalidade do lançamento efetuado pelo agente fiscal. Advirta-se que não está a se falar de "lançamento", nem em "reexercício do poder de lançar", nas palavras de Alberto Xavier, acima citado. É nesta fase que se dá a constituição do título executivo, por ato unilateral, observado o controle de legalidade.

De tudo se observa que desde o lançamento tributário, até a inscrição na Dívida Ativa, culminando com a expedição da Certidão da Dívida Ativa, há um *iter*, há um caminho, há um procedimento a ser seguido.

O esboço panorâmico acima debatido, partindo do lançamento tributário até a inscrição na Dívida Ativa, tem por objetivo demonstrar a existência conjuminada de condutas, dentro de um **procedimento administrativo** (*processo* administrativo para alguns)**,** tendente a resultar na formação do título executivo extrajudicial.

A consagração do título executivo extrajudicial consubstanciado na Certidão da Dívida Ativa nasce de um ***processo administrativo de controle***[3], *"em que a Administração realiza verificações e declara situação, direito ou conduta do administrado ou de servidor, com caráter vinculante para as partes"*.

Estabelecida esta premissa, qual seja, de que a Certidão da Dívida Ativa nasce de um processo administrativo, é momento de examinar o vício que inviabiliza a formação do título executivo extrajudicial.

3. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO EM COTEJO COM O PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. FLAGRANTE NULIDADE.

Já se esboçou que a constituição da Certidão da Dívida Ativa se dá por ato administrativo que goza de presunção de legitimidade. De efeito, ao co-responsável consignado na Certidão da Dívida Ativa cabe provar, em face da execução fiscal, que não incidiu nas hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN, através dos embargos do devedor, ou por ação anulatória de crédito fiscal.

Em seguida ficou igualmente demonstrado que a Certidão da Dívida Ativa emana de um processo administrativo.

Estabelecidas estas duas assertivas, impõe-se concluir no seguinte sentido: **é nula a inscrição na Dívida Ativa, cujo sócio tenha sido incluído como corresponsável da obrigação tributária, desde quando não se tenha intimado o sócio para se defender em procedimento administrativo, por ofensa ao devido processo legal.**

Esta é a conclusão a que se pretende chegar, ou seja, se a inscrição na Dívida Ativa se origina de um processo administrativo ofensivo ao devido processo legal, por ausência do contraditório no âmbito administrativo, é evidente que a Certidão da Dívida Ativa também está maculada, por ser um substrato da um processo contaminado.

Neste diapasão, basta provar que o corresponsável não tenha sido intimado para se defender no processo administrativo, então a inscrição na Dívida Ativa deve ser anulada por decisão judicial, e com ela a Certidão da Dívida Ativa.

Insista-se. A questão aqui é preliminar, é anterior ao mérito. A prova de que o corresponsável não teria incorrido nas circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, que não tenha agido "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos", *somente* deve ser enfrentada, no âmbito judicial, quando se constatar regularidade no processo administrativo que ensejou a Certidão da Dívida Ativa.

Provado que o corresponsável não tenha sido intimado para se defender antes da expedição da CDA, então é nula a inscrição na Dívida Ativa, sendo esta a conclusão que se pretende demonstrar.

4. NORMA JURÍDICA QUE CHANCELA A QUESTÃO EM DEBATE. PRINCÍPIO DO *DUE PROCESS OF LAW.*

É imperioso bradar que **"ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal"** [4]; e bradar mais ainda para dizer que **"aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes"** [5]**.**

A inscrição do sócio na Dívida Ativa, como corresponsável, sem que nunca tenha sido intimado para se defender no âmbito administrativo, notadamente não respeito o devido processo legal, corolário da ampla defesa e do contraditório.

Se a *Lex Mater* não bastou para se chegar a este entendimento, a norma infraconstitucional veio expungir qualquer dúvida.

Neste diapasão, a Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, em harmonia com a Constituição Federal, deflagrou mandamentos que foram adrede selecionados, *verbis*:

> Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.
> Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:
> [...]
> X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;
> [...]

Uma pergunta precisa ser respondida: **imputar a alguém a responsabilidade por ato exclusivo de terceiro, sem que seja ouvido em processo administrativo, respeita o devido processo legal?**

Resposta. Não e renão.

O sócio da empresa, quando recebe o *status* de corresponsável, não decorre do fato de estar vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, nos termos do art. 128 do CTN. Não.

Não se trata de um critério objetivo diretamente ligado ao fato gerador. A circunstância que conduz à corresponsabilidade do sócio decorre de fato alheia ao fato gerador do tributo. Daí a necessidade de se aferir as causas que levam o sócio à condição de corresponsável pela obrigação tributária.

Para que o sócio seja gravado pelo ônus da corresponsabilidade, a Administração Pública deve reunir provas, em **processo administrativo**, que responda positivamente a pelo menos uma das seguintes questões:

- O sócio de empresa extinta deu continuidade à atividade sob firma individual ou outra razão social (art. 132, § único) **?**
- Ocorreu liquidação de sociedade de pessoas, em que os atos ou omissão do sócio, participando diretamente do fato gerador, deram causa a exigência tributária não suportada pela empresa (art. 134, inciso VII) **?**
- A exigência tributária decorreu de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto (art. 135, incisos I e III, c/c art. 134, inciso VII) **?**
- Cuida-se de infrações que decorram de dolo específico (art. 137, inciso III, alínea "a" e "c", c/c art. 134, inciso VII)**?**

Assim, não havendo a notificação do sócio da pessoa jurídica para apresentar manifestação, explicação e justificativas no bojo de um *processo administrativo* que tenha culminado com a Certidão da Dívida Ativa, dá-se a nulidade. O Estado Democrático de Direito não admite a figura do procedimento administrativo *sigiloso*, sem que possa ofertar qualquer possibilidade de defesa.

No Estado Democrático de Direito os atos administrativos somente podem gozar de legitimidade, higidez e exigibilidade na hipótese de vir a ser respeitado o devido processo legal administrativo, com os seus desdobramentos e consectários lógicos – contraditório e ampla defesa – a teor do art. 5º, LV, da *Lex Fundamentalis*.

Insista-se: se a pessoa interessada não foi notificado – com a concessão de prazo razoável - para ofertar qualquer tipo de explicação ou esclarecimento a respeito da sua inclusão na CDA como corresponsável pela obrigação tributária, não se respeitou o devido processo legal.

Inexistindo qualquer prova de que se tenha comunicado o corresponsável de sua inclusão na CDA, ou que se tenha oportunizado o direito de defesa e recurso, em respeito ao art. 2º e 56 da Lei nº 9.784/99, não se pode falar em validade do título executivo consubstanciado na Certidão da Dívida Ativa.

Referida hipótese, configura, sem qualquer dúvida, nulidade do ato administrativo e das ressalvas produzidas, por flagrante cerceamento de defesa.

A garantia constitucional da ampla defesa é, sem a menor fagulha de dúvidas, não somente aplicável como também imprescindível em sede de processo administrativo, ainda que em sede de fiscalização tributária e inscrição na Dívida Ativa da União.

Sobre o temário a especializada doutrina profere sábias palavras que ora se transcrevem, *in litteris:*

> **O exercício irrestrito do direito de defesa deve ser observado em qualquer procedimento apuratório**, por mais leve e branda que seja a punição imposta. O princípio do contraditório, também com assento constitucional, proporciona o exercício da ampla defesa, dando a parte o direito de defender-se de cada imputação feita contra ela, ou seja, de contraditar as alegações da outra parte, criando uma movimentação dialética processual, que assegura o equilíbrio entre a acusação e a defesa. (Grifo nosso).
>
> A defesa restrita não é defesa. Deve ser ampla, sem limitações, pois é meio eficaz para a busca da verdade real. Não há como conceber a apuração dos fatos com frações de defesa. (...).
>
> A doutrina e a jurisprudência, sobre a violação ou cerceamento de defesa, são uníssonos no sentido deste ser o vício mais comum nos procedimentos disciplinares[6]. *(Original desprovido de grifos)*.

Na formação do ato administrativo, seja ele qual for, inclusive no procedimento preparatório para a expedição da Certidão da Dívida Ativa, deve-se observar a ampla defesa.

Trata-se de um braço de atuação do não menos relevante princípio da igualdade na seara do Processo Administrativo.

A respeito do sacrossanto princípio da igualdade, válido é transcrever

abalizado entendimento doutrinário, *verbis:*

> No processo administrativo o Estado é, ao mesmo tempo, parte e juiz, evidenciando, de plano, uma desigualdade fundamental. Mas essa inamovível desigualdade deve ser compensada por uma atuação a mais isenta possível na condução do processo, tendo como norte a igualdade entre as partes[7].

Não é menos importante ventilar, sendo antes necessário, que no âmbito da Administração Federal a Fazenda Pública deve se curvar as disposições da Lei nº 9.784/99, que regula as normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração.

Nos termos do art. 2º da Lei do Processo Administrativo, acima referida, além da ampla defesa e do contraditório o administrado tem direito a apresentar alegações finais, produzir provas, bem como interpor recurso de decisão que possam lhe impor encargo.

Mais ainda. Na dicção do art. 3º, incisos II e III da Lei nº 9.784/99, o administrado tem direito de

> ***"ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas"***, além de poder ***"formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente"***.

Devido processo legal. Basta segui-lo. Basta cumpri-lo.

Esta é a obviedade que o legislador incorporou de maneira redundante no corpo da Lei nº 9.784/99, e que mesmo assim não tem sido suficiente para orientar a conduta da Fazenda Pública na prática do ato administrativo, consubstanciado na inscrição da Dívida Ativa, eis que o fisco insiste na arbitrariedade de inscrever os sócios das empresas, administradores ou não, como corresponsáveis pelas dívidas tributárias das pessoas jurídicas de que fazem parte.

O mesmo vem ocorrendo no âmbito das Fazendas Públicas estaduais e municipais.

Melhor conduta seria intimar os interessados a se manifestarem antes da inscrição na Dívida Ativa, em homenagem ao devido processo legal, e em respeito ao princípio da economicidade, para de tudo afastar o abuso cometido contra os particulares, bem como evitar prejuízos ao erário, evitando propositura de ações judiciais inúteis, que tendem a falecer sem deixar qualquer utilidade para a sociedade.

INVALIDITY OF INCLUSION OF MEMBERS OF LEGAL ENTITY IN THE CERTIFICATE OF ACTIVE DEBT AS CO-RESPONSIBLE

ABSTRACT: This paper examines the nullity of the inclusion of social entity in the Certificate of Active Debt as co-responsible, unless the person has been summoned to present their defense in an administrative proceeding.

KEYWORDS: Nullity. Membership co-responsible. CDA.

Notas

[1] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 407.

[2] XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 396.

[3] MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. Atualizado por Eurico de Andrade Azevedo; Délcio Balestero Aleixo; José Emmanuel Burle Filho. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 652.

[4] Constituição Federal, art. 5º, inciso LIV.

[5] Constituição Federal, art. 5º, inciso LV.

[6] REZENDE, Adriana Menezes de. *Do processo administrativo disciplinar e da sindicância*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2ª ed., 2002, p.27 e 36.

[7] FERRAZ, Sergio e DALLARI, Adilson de Abreu. *Processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 53.